SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT CHRISTINE STIX-HACKL

vom 31. Mai 2001 [1]

I — Gegenstand des Verfahrens

1. Mit der vorliegenden Klage beantragt die Kommission die Feststellung, dass das Königreich der Niederlande gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie) [2] verstoßen hat, indem es umsatzsteuerpflichtigen Arbeitgebern den Abzug eines Teiles der Kostenerstattung erlaubt, die den Arbeitnehmern für die Nutzung ihres privaten Fahrzeuges für berufliche Zwecke gewährt wird.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

2. Nach Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie schließt der Begriff der Selbständigkeit in der Definition des Steuerpflichtigen u. a. Personen von der Besteuerung aus, die an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag gebunden sind.

3. Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie definiert als Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

4. Artikel 17 Absatz 2 Einleitungshalbsatz und Buchstabe a lautet:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, ...“

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

5. Artikel 18 Absatz 1 Einleitungshalbsatz und Buchstabe a bestimmt:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige

a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen; ...“

6. Artikel 18 Absatz 3 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat.“

7. Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a und Buchstabe c lautet:

„a) Jeder Steuerpflichtige hat für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen und ein Doppel dieser Dokumente aufzubewahren.

Ebenso hat jeder Steuerpflichtige für die Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist, eine Rechnung auszustellen.“

„c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann.“

B — *Nationales Recht*

8. Artikel 23 des Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting vom 12. August 1968 (im Folgenden: Durchführungsverordnung über die Umsatzsteuer 1968) bestimmt:

„Unbeschadet der Anwendung des Artikels 15, Absätze 2 und 5 [des Umsatzsteuergesetzes von 1968] kommt in den Fällen, in denen ein Arbeitnehmer einen ihm gehörenden Personenkraftwagen für Zwecke des Unternehmens seines Arbeitgebers benutzt und hierfür eine Kostenerstattung erhält, beim Arbeitgeber ein Abzug in Höhe der durch den zuständigen Minister festzulegenden Quote dieser Erstattung in Betracht, soweit die Erstattung nicht zu dem Einkommen im Sinne des Gesetzes über die Einkommenssteuer gehört.“

9. Artikel 16 des Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting vom 30. August 1968 (im Folgenden: Durchführungserlass über die Umsatzsteuer 1968) bestimmt:

„Die bei dem Arbeitgeber zum Abzug in Betracht kommende Quote der Erstattung, auf die in Artikel 23 [der Durchführungsverordnung über die Umsatzsteuer 1968] Bezug genommen wird, beträgt 12 Prozent oder weniger, im Verhältnis zu den Kosten, die nicht innerhalb der Niederlande entstanden sind."

10. Der seit 1992 geltende Satz von 12 % entspricht nach den Ausführungen der niederländischen Regierung dem Durchschnitt der Mehrwertsteuer der verschiedenen Kostenelemente für Besitz und Benützung von Kraftfahrzeugen.

11. Man habe einen fixen Satz gewählt, um die praktischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der exakten Werte zu vermeiden. Berücksichtigt werden zum einen Fixkosten, wie z. B. für die allgemeine Abschreibung, die Versicherung, die Kraftfahrzeugsteuer, die Garagierung und die Erhaltung der Karosserie. Zum anderen werden die Fahrtkosten berücksichtigt, und zwar die Abschreibung für die Benützung des Fahrzeugs sowie die Kosten für Kraftstoff, Öl, Reifen und Reparaturen.

12. Auf einige dieser Kostenelemente werde im Übrigen keine Mehrwertsteuer eingehoben, z. B. auf die Kraftfahrzeugsteuer und auf die Versicherungsprämien. Die mehrwertsteuerfreien Kosten machten etwa 20 % bis 21,5 % der mit einem Fahrzeug verbundenen Kosten aus. Bei Dieselfahrzeugen sei dieser Anteil etwas höher. Geht man von einem 20 %-Anteil aus, so ergebe sich bei einem allgemeinem Mehrwertsteuersatz von 17,5 % ein Satz von 12,28 %. Bei einem angenommenen Anteil von 21,5 % ergebe das einen Satz von 12,08 %. Um der Menge von Dieselfahrzeugen, nämlich dem Anteil von 10 % am Fuhrpark, Rechnung zu tragen, habe man den Satz dann pauschal mit 12 % festgelegt.

13. Nach dem „Wet op de loonbelasting 1964" (Einkommensteuergesetz 1964) und dazu ergangenen Durchführungsbestimmungen bildet die Kostenerstattung einen Bestandteil des Lohnes des Arbeitnehmers, insoweit sie mehr als 0,60 NGL pro Kilometer beträgt.

14. Der Abzug der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Kostenerstattung wird anhand der Buchhaltung des Arbeitgebers kontrolliert, der aufgrund einer Reihe von Vorschriften des allgemeinen Abgabenrechts und des Einkommensteuerrechts zur gesonderten Buchführung über die Kostenerstattungen verpflichtet ist. Die entsprechenden Belege bedürfen keiner bestimmten Form. Sie haben aber Informationen über die unternommenen Dienstreisen, die Orte, an die sich der Ar-

beitnehmer begeben hat, und die zurückgelegten Entfernungen (periodische Meldungen der Arbeitnehmer) zu enthalten.

III — Vorverfahren und gerichtliches Verfahren

15. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass der Abzug eines Teiles der Kostenerstattung, die Arbeitnehmern für die Benutzung ihres Kraftfahrzeuges für Zwecke des Arbeitgebers gewährt wird, von der vom Arbeitgeber geschuldeten Mehrwertsteuer gegen die Sechste Richtlinie verstoße und hat daher gegen das Königreich der Niederlande ein Vertragsverletzungsverfahren nach Artikel 169 EG-Vertrag (jetzt Artikel 226 EG) eingeleitet. Im Lichte der Antwort der niederländischen Regierung auf das Aufforderungsschreiben hat die Kommission ein ergänzendes Aufforderungsschreiben vom 17. Oktober 1997 übermittelt. Da das neuerliche Antwortschreiben vom 16. Dezember 1996 die Bedenken der Kommission nicht ausräumte, richtete sie am 22. September 1997 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an das Königreich der Niederlande, in der sie dieses aufforderte, binnen zwei Monaten die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen. Mit Schreiben vom 28. November 1997 antwortete die niederländische Regierung, dass die niederländische Regelung keine Verletzung der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuervorschriften darstelle und daher dem Begehren der Kommission nicht zu entsprechen sei.

16. Da die Kommission an ihrer Auffassung festhielt, erhob sie mit Schriftsatz vom 11. September 1998, eingetragen in das Register des Gerichtshofes am 14. September 1998, gegen das Königreich der Niederlande Klage beim Gerichtshof. Mit Beschluss vom 3. Mai 1999 hat der Präsident des Gerichtshofes das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland als Streithelferin zur Unterstützung der Anträge des Königreiches der Niederlande zugelassen.

17. Die Kommission stellt den Antrag

1. festzustellen, dass das Königreich der Niederlande, dadurch dass es in Verletzung von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie den Abzug eines Teiles der Kostenerstattung durch einen Arbeitgeber als Steuerpflichtigen vorsieht, die einem Arbeitnehmer für die Benützung seines privaten Kraftfahrzeuges für berufliche Zwecke gewährt wird, gegen die Verpflichtungen aus dem Vertrag verstoßen hat;

2. dem Königreich der Niederlande die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

IV — Prüfung der von der Kommission vorgebrachten Klagegründe

18. Während der erste Klagegrund Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie und damit die Voraussetzungen für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug betrifft, hat der zweite Klagegrund Artikel 18 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und damit die Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zum Gegenstand.

A — *Erster Klagegrund: Verletzung von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie*

Vorbringen der Parteien und der Streithelferin

19. Die Kommission geht von der grundsätzlichen Überlegung aus, dass das System des Vorsteuerabzugs prinzipiell nur bei Lieferungen oder Leistungen von einem Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen greife. Das komme in Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auch deutlich zum Ausdruck.

Die Vorschrift des Artikels 23 der Durchführungsverordnung über die Umsatzsteuer 1968 sei damit nicht vereinbar, weil die davon betroffenen Lieferungen oder Leistungen weder zu unternehmerischen Zwecken noch an Unternehmer erfolgten, sondern an einen Endverbraucher erbracht würden, nämlich den Arbeitnehmer als Inhaber eines Fahrzeuges, das dieser auch oder sogar hauptsächlich privat verwende.

Der abziehbare Anteil der Kostenerstattung sei somit keine Steuer auf einen Umsatz zwischen Steuerpflichtigen, sondern entspreche der Mehrwertsteuer auf Leistungen bzw. Lieferungen an einen Endverbraucher.

20. Die niederländische Regierung begründet die Abzugsmöglichkeit damit, dass das Mehrwertsteuersystem auf die Entlastung jedes Steuerpflichtigen abziele, um zu gewährleisten, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden [3].

Im gegenständlichen Fall beziehe sich die Erstattung der vom Arbeitnehmer getragenen Kosten für das Fahrzeug ausschließlich auf Umsätze, die dem Arbeitgeber dienen, und die daher den Endpreis des Erzeugnisses oder der Leistung belasten. Deshalb müsse der entsprechende Anteil der Mehrwertsteuer abgezogen werden können.

3 — Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19).

Würde man keinen Abzug gewähren, käme es zu einer doppelten Belastung: erstens durch die vom Arbeitnehmer für die Fahrzeugkosten bezahlte Mehrwertsteuer und zweitens durch die Mehrwertsteuer auf den Endpreis, in den diese Kosten Eingang gefunden hätten. Das verstoße gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, das Verbot der doppelten Besteuerung und der Belastung allein des Endverbrauchers.

21. Die Kommission verweist diesbezüglich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie. Im Übrigen erfordere das Steuerrecht ihrer Ansicht nach generell eine klare Determinierung seines Anwendungsbereiches und seiner sonstigen Regelungen, weil es andernfalls zu einer unterschiedlichen Anwendung in den Mitgliedstaaten käme.

Des Weiteren stützt die Kommission ihre Ausführungen auf das Urteil in der Rechtssache Intiem [4], in dem der Gerichtshof die gemäß einer nationalen Regelung vorgesehene Abzugsfähigkeit der dem Unternehmer in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer von der von diesem geschuldeten Mehrwertsteuer bejahte. Dabei weist die Kommission auf drei wesentliche Unterschiede zwischen der gegenständlichen niederländischen Regelung und den ihrer Meinung nach wesentlichen Voraussetzungen hin, von denen der Gerichtshof die Vereinbarkeit einer nationalen Vorschrift über die Abzugsfähigkeit mit der Sechsten Richtlinie abhängig machte. So bestehe erstens im gegenständlichen Verfahren keine Vereinbarung zwischen dem steuerpflichtigen Arbeitgeber und einem anderen Steuerpflichtigen betreffend die Lieferung an den Arbeitnehmer auf Rechnung des steuerpflichtigen Arbeitgebers und es erfolge daher an den Arbeitgeber auch keine Lieferung im juristischen Sinn. Zweitens erfolgten die Lieferungen an den Arbeitnehmer nicht ausschließlich zu Unternehmenszwecken. Drittens würden die Güter durch den steuerpflichtigen Lieferanten dem steuerpflichtigen Arbeitgeber nicht direkt in Rechnung gestellt. Hingegen hänge der Vorsteuerabzug nicht davon ab, dass der Gegenstand körperlich an den Arbeitgeber übergeben wird [5].

22. Im Gegensatz dazu sieht die niederländische Regierung im Urteil in der Rechtssache Intiem eine Bestätigung dafür, im Rahmen der Auslegung von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie der wirtschaftlichen Realität den Vorzug zu geben. Entscheidend sei nämlich die Benützung des privaten Fahrzeugs des Arbeitnehmers für die unternehmerischen Zwecke des Arbeitgebers. Andernfalls würde man wirtschaftlich gleiche Sachverhalte unterschiedlich behandeln, was der Rechtsprechung des Gerichtshofes [6] zuwiderliefe und zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Unternehmen führen würde.

23. Die Kommission führt dazu aus, dass die Situationen im Anlassfall und in der Rechtssache Intiem zwar wirtschaftlich ähnlich, jedoch steuerrechtlich zu unterscheiden seien. Im Übrigen habe das Steuerrecht generell ein Gleichgewicht zwischen Billigkeitsgesichtspunkten einerseits und

4 — Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 165/86 (Intiem, Slg. 1988, 1471, Randnr. 16).

5 — Urteil in der Rechtssache 165/86 (zitiert in Fußnote 4), Randnr. 14.

6 — Urteil vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 (Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229).

dem Funktionieren des Steuersystems andererseits zu finden sowie Maßnahmen zu enthalten, die vor Missbräuchen schützen.

24. Die britische Regierung als Streithelferin der niederländischen Regierung weist darauf hin, dass das gegenständliche Verfahren ganz allgemein das Recht des steuerpflichtigen Arbeitgebers betreffe, den Anteil der Mehrwertsteuer jener Ausgaben abzuziehen, die entstehen, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens des Arbeitgebers handelt. Das betreffe etwa Beherbergungs- und Verpflegungskosten sowie Taxispesen bei einem beruflich bedingten Ortswechsel oder den Ankauf von Werkzeug durch einen Arbeitnehmer.

Nach Auffassung der britischen Regierung habe man sich an die wirtschaftliche Realität zu halten: in Wirklichkeit erhalte nämlich das Unternehmen den Kraftstoff über seinen Arbeitnehmer, der seinerseits für das Unternehmen handle, ohne dass das Eigentum am benützten Fahrzeug eine Rolle spiele.

Zum Aspekt der direkten Inrechnungstellung an den steuerpflichtigen Arbeitnehmer schildert die britische Regierung die im Vereinigten Königreich verbreitete Praxis des Kilometergeldes für Arbeitnehmer. Diese sei gerechtfertigt, weil es den Unternehmen die Überprüfung und Aufbewahrung vieler Rechnungen erspare. Jede andere Lösung brächte eine Wettbewerbsverzerrung, in dem sie Unternehmen bestrafe, die — vielleicht aufgrund ihrer geringen Größe — mit anderen Steuerpflichtigen keine Vereinbarungen über die Lieferung von Kraftstoff abschließen könnten.

25. Dem tritt die Kommission mit dem Argument entgegen, dass im gegenständlichen Fall die Arbeitnehmer den Treibstoff im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erwerben. Die mangelnde Fähigkeit oder Möglichkeit Liefervereinbarungen zu schließen, ändere nichts am Wortlaut von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie und an dessen Verletzung durch die gegenständliche nationale Regelung.

Schließlich weist die Kommission die Auffassung der britischen Regierung zurück, wonach der Ausschluss jeglicher Kostenerstattung dazu führe, dass selbst jener Kraftstoff, mit dem Arbeitnehmer diejenigen Fahrzeuge betanken, die für eine private Nutzung gar nicht geeignet seien, als an Endverbraucher geliefert gelten müsste.

26. Insgesamt wendet sich die Kommission gegen die Auffassung der britischen wie der niederländischen Regierung schließlich mit dem Argument, dass deren Auffassungen auf eine Auslegung von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie contra legem hinausliefen.

Würdigung

27. Für die Lösung des vorliegenden Rechtsproblems sind zunächst einmal einige Grundsätze des Mehrwertsteuer-Systems in Erinnerung zu rufen.

28. Hervorzuheben — und von allen Beteiligten angesprochen — ist dabei der Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Zu diesem Grundsatz gehört erstens, dass die Besteuerung unabhängig von der Anzahl der Stufen im Wirtschaftsprozess erfolgt. Ein zweites Element dieses Grundsatzes stellt das Prinzip dar, dass die Steuer vom Endverbraucher zu tragen ist.

29. Die niederländische Regelung respektiert den Grundsatz der steuerlichen Neutralität insoweit, als nicht der Arbeitnehmer selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt wird, obwohl er zunächst die Kosten, einschließlich der Mehrwertsteuer, zu tragen hat.

30. Ebenso wenig erfolgt nach dem niederländischen System eine steuerliche Belastung innerhalb der Unternehmerkette.

31. Es ist nun die Frage, ob diese Kette durch das Tätigwerden des Arbeitnehmers unterbrochen wird, und ob selbst dann, wenn man das bejaht, ein Abzug vorgesehen werden kann.

32. Die Kommission zieht diesbezüglich zu Recht den — allgemeinen — Umkehrschluss, wonach die „Steuer nicht mehr abgezogen werden kann, wenn die Kette der Umsätze beendet ist“ [7].

33. Zu einer solchen Beendigung kommt es aber in den der niederländischen Regelung unterliegenden Sachverhalten. Die Regelung greift nämlich dann, wenn der Arbeitnehmer, der sein Fahrzeug für unternehmerische Zwecke benützt, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig wird, also nicht im Namen und auf Rechnung des Arbeitgebers, d. h. des Steuerpflichtigen.

34. Die niederländische Regelung könnte allerdings dann zulässig sein, wenn sie auf der Fiktion beruhen würde, den Arbeitnehmer in diesen Fällen als Unternehmer anzusehen und wenn die Sechste Richtlinie für eine solche Konstellation auch eine Unternehmersfiktion des Arbeitnehmers vorsehen würde. An einer entsprechenden Regelung, etwa wie sie in Artikel 28a Absatz 4 der Sechsten Richtlinie für die gelegentliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs getroffen wird, fehlt es aber in der Sechsten Richtlinie.

7 — Urteil vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade, Slg. 1982, I-1277, Randnr. 9).

35. Unabhängig davon ist auch der Umstand, dass der Arbeitnehmer die Dienstleistungen oder Lieferungen seinerseits mit der Absicht empfängt, sie zumindest teilweise für Zwecke des Unternehmens, d. h. für den steuerpflichtigen Arbeitgeber, zu verwenden, nach der Sechsten Richtlinie nicht entscheidend. Zwar beruht das Mehrwertsteuer-System auf dem Grundsatz, dass nicht der Fremdversorger die Steuerlast zu tragen hat, sondern derjenige, der den eigenen Bedarf deckt, d. h. der Endverbraucher. Doch kann dieser — allgemeine — Grundsatz nur insoweit Beachtung finden, als er im Gemeinschaftsrecht Niederschlag findet. Dass dieser Grundsatz im Gemeinschaftsrecht aber nicht vollständig gewahrt ist, zeigt etwa die Rechtslage der so genannten gelegentlichen Unternehmer, die — obwohl Fremdversorger — nicht steuerpflichtig sind.

36. In Hinblick auf das vorgebrachte Risiko einer Doppelbesteuerung ist darauf hinzuweisen, dass das Mehrwertsteuersystem zwar die Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt, wie die niederländische Regierung zu Recht betont. Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Sechste Richtlinie nicht doch in bestimmten Fällen die doppelte Besteuerung in Kauf nimmt. Die nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer wird dann nämlich zum Kostenfaktor.

37. Allgemein zeigt die Tatsache, dass das Ziel, die doppelte Besteuerung auszuschließen, noch nicht erreicht ist [8], jedenfalls nur, dass das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem das „Ergebnis einer schrittweisen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften“ [9] ist und „erst eine teilweise Harmonisierung“ [10] erreicht wurde.

38. Zur vollständigen Beseitigung der doppelten Besteuerung bedarf es also — wie in anderen Fällen auch [11] — des Tätigwerdens des Gemeinschaftsgesetzgebers. Bis dahin ist aber die Bestimmung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in der derzeit geltenden Fassung anzuwenden, d. h. auch mit der Möglichkeit einer doppelten Besteuerung [12].

39. Das derzeit geltende Gemeinschaftsrecht erlaubt also keine Abzugsmöglichkeit, wie die niederländische Regelung sie vorsieht. Der Vollständigkeit halber sei allerdings darauf hingewiesen, dass es steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten gibt, die einen Abzug ermöglichen würden, z. B. der Erwerb im Namen und auf Rechnung des Arbeitgebers.

8 — Urteil vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer en Concerto, Slg. 1989, I-4081, Randnr. 23).

9 — Urteil in der Rechtssache C-165/88 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 21.

10 — Urteil in der Rechtssache C-165/88 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 22.

11 — Siehe z. B. die Einfügung von Artikel 26a (Sonderregelung u. a. für Gebrauchtgegenstände). Zur Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung siehe die Präambel der Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG — Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten (ABl. L 60, S. 16).

12 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-165/88 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 24.

Dazu ist auf das mehrfach angesprochene Urteil in der Rechtssache Intiem einzugehen und hierbei auf die drei von der Kommission herausgearbeiteten Kriterien zu verweisen, nach denen der Steuerabzug durch den Arbeitgeber als Steuerpflichtigen vorgenommen werden darf [13].

40. Vergleicht man nun die hier zu prüfende niederländische Regelung mit den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien, zeigt sich jedoch Folgendes: Zunächst einmal wird der Vorsteuerabzug gewährt, ohne dass es auf eine Vereinbarung des Arbeitgebers mit dem steuerpflichtigen Lieferer ankommt. Ebenso wenig erfolgen die Lieferungen auf Rechnung des Arbeitgebers. Die von der niederländischen Regierung vorgelegten Unterlagen belegen des Weiteren, dass die dem Arbeitnehmer gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen nicht ausschließlich zu unternehmerischen Zwecken gebraucht werden; vielmehr dienen sie auch privaten Zwecken. Schließlich setzt der Vorsteuerabzug nach der niederländischen Regelung auch nicht voraus, dass der Arbeitgeber eine Rechnung erhält, mit der ihm die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wird.

41. Abschließend ist noch der auf das Urteil in der Rechtssache Madgett und Baldwin gestützten Auffassung der niederländischen Regierung entgegenzutreten, dass nämlich im Rahmen der Auslegung von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie der wirtschaftlichen Realität gegenüber dem Wortlaut der Bestimmung der Vorzug zu geben sei.

13 — Siehe dazu die Ausführungen in Nummer 21.

Dazu ist einmal zu bemerken, dass der Gerichtshof in diesem Urteil zwar eine vom Wortlaut abweichende Auslegung gewählt hat, es in dieser Rechtssache aber um die Zuordnung eines Steuerpflichtigen zu einer Berufsgruppe sowie die Anwendung der für diese Berufsgruppe geltenden Ausnahme ging. Im vorliegenden Verfahren geht es jedoch nicht um die „formale Eigenschaft des Wirtschaftsteilnehmers" [14], denn hier steht außer Zweifel, dass die Arbeitnehmer keine steuerpflichtigen Unternehmer sind.

42. Weiter ist dazu grundsätzlich festzuhalten, dass eine am Wortlaut orientierte Auslegung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie mit einer an der Entstehungsgeschichte orientierten Auslegung übereinstimmt. So wird zunächst weder in der entsprechenden Vorläuferbestimmung der Zweiten Richtlinie, Artikel 11, noch im Vorschlag der Kommission zum späteren Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich auf einen „anderen Unternehmer" Bezug genommen.

43. Wie der Gerichtshof aber im Urteil in der Rechtssache Genius Holding für Recht erkannte, ist der Rat jedoch bei der Formulierung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sowohl von der Fassung des Artikels 11 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie als auch von derjenigen des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a gemäß dem Vorschlag der Kommission abgewichen [15].

14 — Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-308/96 und C-94/97 (zitiert in Fußnote 6) Randnr. 21.

15 — Urteil vom 13. Dezember 1989 in der Rechtssache C-342/87 (Genius Holding, Slg. 1989, 4227, Randnr. 12).

44. Der Rat ist insbesondere darin vom Vorschlag der Kommission abgewichen, als er festlegte, dass die Gegenstände oder Dienstleistungen — eben — „von einem anderen Steuerpflichtigen" geliefert oder erbracht werden bzw. wurden.

45. Dass Artikel 17 der Sechsten Richtlinie nicht gegen seinen Wortlaut ausgelegt werden kann, geht schließlich auch aus der entsprechenden Rechtsprechung des Gerichtshofes hervor [16].

46. Aus alledem ergibt sich, dass die niederländische Regelung betreffend den Abzug eines Teiles der Kostenerstattung gegen Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie verstößt. Der erste Klagegrund der Kommission ist daher begründet.

B — *Zweiter Klagegrund: Verletzung von Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie*

Vorbringen der Parteien und der Streithelferin

47. Nach Ansicht der Kommission stehe die nationale Gesetzgebung mit Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie insoweit in Widerspruch, als diese Vorschrift die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vom Besitz einer nach Artikel 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ausgestellten Rechnung abhängig macht, also einer Rechnung, die einem Steuerpflichtigen von einem Steuerpflichtigen ausgestellt worden sei, was im niederländischen System nicht vorgesehen sei.

Die Kommission weist überdies auf die Gefahr des Missbrauchs hin, die sich aus den Besonderheiten des niederländischen Systems ergeben könnten.

48. Die niederländische Regierung weist diesen Vorwurf insbesondere mit dem Argument zurück, dass die Obergrenze des Kilometergeldes einen Schutz gegen Missbrauch bilde. Des Weiteren bringt die niederländische Regierung vor, dass der Verweis von Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a auf Artikel 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht bedeute, dass die Rechnung einem Steuerpflichtigen von einem Steuerpflichtigen ausgestellt werden müsse. Aus Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c gehe vielmehr hervor, dass andere Dokumente als Rechnungen zulässig seien, um nachzuweisen, dass eine finanzielle Ausgabe tatsächlich für die Zwecke des Unternehmens getätigt wurde.

Die niederländische Regierung betont weiter, dass die Rechnung — nur — eine beweisrechtliche Funktion habe. Das Recht zum Abzug der Vorsteuer bestehe auch dann, wenn keine Rechnung vorliege. So

16 — Urteil vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-43/96 (Kommission/Frankreich, Slg. 1998, I-3903, Randnr. 16), betreffend die Auslegung von Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie.

ermächtige Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten, die Bedingungen festzulegen, „nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat".

Im niederländischen Recht, etwa nach den für Arbeitgeber geltenden Buchführungsvorschriften, bestünden alternative Nachweismöglichkeiten. Die Buchführungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen böten eine ausreichende Garantie gegen Missbräuche.

Schließlich gehe der Zweck der Sechsten Richtlinie einer Bestimmung vor, mit der rein formale Voraussetzungen aufgestellt werden, wofür auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit spreche.

49. Die britische Regierung vertritt die Auffassung, dass Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten erlaube, die Bedingungen festzulegen, unter denen ein Abzug möglich ist, wenn keine Rechnung vorliegt [17].

17 — Zur diesbezüglichen Auffassung der britischen Regierung siehe Nummer 24.

Würdigung

50. Wie die Kommission zu Recht ausführt, zieht eine Verletzung von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie einen Verstoß gegen Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a nach sich. Da nämlich nicht zwei Steuerpflichtige beteiligt sind, sondern eben der Arbeitgeber und sein Arbeitnehmer, kann auch keine Rechnung im Sinne von Artikel 22 Absatz 3 vorliegen.

51. Zu den Nachweismöglichkeiten ist zu bemerken, dass Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c zwar die Festlegung der Kriterien erlaubt, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Damit ist jedoch ein Dokument im Sinne von Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a gemeint, d. h. ein Dokument, das an die Stelle der Rechnung tritt und das von einem Steuerpflichtigen für Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen ausgestellt wird. Die niederländische Regelung stellt nun aber auch nicht auf ein Dokument ab, das diesen Anforderungen entspricht.

52. Zur Berufung der niederländischen Regierung auf Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ist zu bemerken, dass dies insoferne fehl geht, als diese Bestimmung die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug betrifft. Die Modalitäten der Ausübung sind aber dann irrelevant, wenn

ein solches Recht gar nicht erst entstanden ist. Die Mitgliedstaaten können nämlich über die Festlegung der „Bedingungen und Einzelheiten" im Sinne von Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht die Voraussetzungen für das Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug ändern.

53. Somit ist auch der zweite Klagegrund der Kommission begründet.

V — Kosten

54. Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung hat die unterliegende Partei die Kosten zu tragen, soweit ein entsprechender Antrag gestellt wird. Da das Königreich der Niederlande mit seinem Vorbringen unterlegen ist, ist das Königreich der Niederlande zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Gemäß Artikel 69 § 4 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelferin beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Das Vereinigte Königreich trägt daher seine eigenen Kosten.

VI — Ergebnis

55. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, festzustellen:

1. Das Königreich der Niederlande hat dadurch, dass es in Verletzung von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage die Abzugsmöglichkeit eines Teiles der Kostenerstattung, die einem Arbeitnehmer für die Benützung seines privaten Kraftfahrzeuges für berufliche Zwecke gewährt wird, durch einen Arbeitgeber als Steuerpflichtigen vorsieht, gegen seine Verpflichtungen aus dem Vertrag verstoßen.

2. Dem Königreich der Niederlande werden die Kosten des Verfahrens auferlegt.

3. Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland trägt seine eigenen Kosten.